

企业会计准则解释第 5 号（征求意见稿）

一、企业对联营企业或合营企业的持股比例发生变动，但仍采用权益法对有关股权投资进行核算的，应如何进行会计处理？

答：企业应按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定，对联营企业或合营企业的初始投资成本进行会计处理，并按照权益法进行后续计量。

企业因部分处置或持有的股份被稀释等原因对联营企业或合营企业的持股比例发生变动，应享有联营企业或合营企业权益相应增加或减少，但仍采用权益法对该股权投资进行后续计量的，应将有关权益变动金额计入资本公积（其他资本公积）。

企业出于联营企业或合营企业资产重组等原因对原先持有的股权投资进行置换的，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定确认所换入的股权投资的初始投资成本，并进行后续计量。

二、企业在财务报表中应如何对年金资产进行会计处理？

答：企业设立的年金基金在运营中根据国家规定的投资范围取得的国债、信用等级在投资级以上的金融债和企业债、可转换债、投资性保险产品、证券投资基金、股票等具有良好流动性的金融产品，应当采用公允价值进行初始确认和后续计量。

年金基金投资同时满足下列条件的，可以采用摊余成本进行后续计量：

- （一）该类投资的业务目标是持有投资以获取合同现金流；
- （二）该类投资的合同条款使其风险仅限于在特定日期因尚未偿

还的本金和利息产生的现金流；

（三）该类投资的现金流能够明确是用以偿付年金计划义务或其中特定部分义务。

企业对年金基金投资采用摊余成本进行后续计量的，应当在年金基金财务报表附注中披露其公允价值。

三、企业采用建设转让方式（BT）参与公共基础设施建设业务，应当如何处理？

答：企业采用建设转让方式（BT）参与公共基础设施建设业务，应当按照以下规定进行处理：

（一）本规定涉及的 BT 业务应当同时满足以下条件：

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。
2. 合同投资方为按照有关程序取得合同的企业（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。

3. 合同中对所建造公共基础设施的质量标准、工期、移交的对象、合同总价款及其分期偿还等作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关公共基础设施移交给合同授予方或其指定的单位，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

（二）与 BT 业务相关收入的确认

1. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确认

与后续经营服务相关的收入。

合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的，应当在确认收入的同时确认金融资产，并按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定处理。

建造过程如发生借款利息，应当按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定处理。

2. 项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定确认为金融资产。

（三）BT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

（四）在 BT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时，应以其公允价值确认，未移交基础设施前应确认为一项负债。

四、上市公司以向非上市企业定向增发股票为对价，合并非上市企业所属的子公司或取得非上市企业的经营性资产，且在增发后为该非上市企业所控制的，应如何进行会计处理？

答：上市公司通过定向增发合并非上市企业所属的子公司或取得非上市企业的经营性资产，且在增发后为该非上市企业所控制的，应当分别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理。

在个别财务报表中，应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股

权投资》的规定处理；在合并财务报表中，应结合交易的经济实质，正确判断非上市企业所属的子公司或取得非上市企业的经营性资产是否构成业务，并按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定合理确定购买方，符合企业会计准则规定的反向购买条件的，按照反向购买进行会计处理；否则，不能按照反向购买进行会计处理。

五、非同一控制下的企业合并中，购买方应如何确认取得的被购买方无形资产？

答：非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

（一）源于合同性权力或其他法定权力；

（二）能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换；

企业应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。

六、在同一控制下的企业合并中，合并方应如何编制合并财务报表？

答：在同一控制下的企业合并中，应视同合并后形成的报告主体（合并方）自合并日开始对被合并方实施控制。

合并方应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的规定编制合并日和合并当

期的合并财务报表。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按账面价值计量，被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，不再由合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润；合并利润表应合并被合并方从合并日开始实现的净利润；合并现金流量表应当合并被合并方从合并日开始形成的现金流量。

合并方在编制合并当期期末的比较报表时，不应将合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果和现金流量等并入前期合并财务报表。

七、企业发行的信用风险缓释工具，应当如何进行会计处理？

答：信用风险缓释工具，是指交易双方达成的，约定在未来一定期限内，信用保护的买方按照约定的标准和方式向信用保护的卖方支付信用保护费用，由信用保护的卖方就约定的标的债务向信用保护的买方提供信用风险保护的金融合约。

属于财务担保合同的信用风险缓释工具，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中有关财务担保合同的规定进行会计处理；其他信用风险缓释工具，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》将其归类为衍生工具并进行会计处理。

企业发行的信用风险缓释工具，应当按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》和《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》中相关规定进行列报和披露。

八、企业采用附追索权方式出售金融资产，或将持有的金融资产背书转让，是否应当终止确认该金融资产？

答：企业对采用附追索权方式出售的金融资产，或将持有的金融资产背书转让，应当根据《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》的规定，确定该金融资产所有权上的风险和报酬是否已经几乎全部转移。企业已将该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。

九、企业应如何对应交税费进行列报？

答：企业按照税法规定应交纳的企业所得税、增值税等税费，应当按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的规定，根据其余额性质在资产负债表进行列示。其中，对于增值税待抵扣金额，根据其流动性，在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。

本解释发布前应交税费未按上述规定进行列报的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。

十、企业将所属子公司注销变为分公司，应当如何对相关商誉进行会计处理？

答：企业通过非同一控制下企业合并取得子公司的控制权，应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，确认所取得子公司（被购买方）可辨认净资产和相关商誉。

企业将该子公司注销变为分公司，应当终止确认该相关商誉，同

时冲减未分配利润。

十一、企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，应当如何进行会计处理？

答：企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，应当按照《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好2009年年报工作的通知》（财会[2009]16号）的规定对每一项交易进行会计处理。但是，处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当在每一次处置时将处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中确认为当期投资收益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

- （1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；
- （2）这些交易的整体才能达成一项整体的商业结果；
- （3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；
- （4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

十二、企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠的，应如何进行会计处理？

答：企业接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，按照企业会计准则规定符合确认条件的，

通常应当确认为当期收益；但是，有确凿证据表明属于非控股股东对企业的资本性投入，应当作为权益性交易处理，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

企业发生破产重整，其非控股股东因经人民法院批准的破产重整计划让渡所持有的部分该企业股份向企业的债权人进行偿债，企业应将有关利得计入当期损益。

十三、企业部分处置对子公司的股权投资但未丧失控制权，按照企业所得税法的规定应缴纳企业所得税，应当如何进行会计处理？

答：企业部分处置对子公司的股权投资但未丧失控制权，应当按照《财政部关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》（财会[2009]16 号）的规定进行会计处理。

按照企业所得税法的规定缴纳企业所得税，应当区别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理：在个别财务报表中，将处置价款与处置投资对应的账面价值的差额确认为当期投资收益，有关所得税费用计入当期损益；在合并财务报表中，将处置价款与处置投资相对应的享有该子公司净资产份额的差额扣除有关所得税费用后的净额，计入资本公积（资本溢价），资本溢价不足冲减的，调整留存收益。

十四、本解释中除特别注明应予追溯调整的以外，其他问题自 2012 年 1 月 1 日起施行。